



KAMULAŞTIRMA BEDELLERİNİN ÖDENMESİ DAMGA VERGİSİNE TABİ (Mİ?)

Volkan AKSOYOĞLU^(*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere kamu idareleri, kanunlarla yapmak yükümlülüğünde buldukları kamu hizmetlerinin veya teşebbüslerinin yürütülmesi için gerekli olan taşınmaz malları, kaynakları ve irtifak haklarını; bedellerini nakden ve peşin olarak veya bazı durumlarda eşit taksitlerle ödemek suretiyle kamulaştırma yapabilirler.

Kamulaştırma işlemleri 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu¹ çerçevesinde yürütülmektedir. Bu çerçevede kamulaştırmayı yapacak idare bahsi geçen Kanunun 8. maddesine göre kamulaştırılacak taşınmaz için bedel tespiti yaptırır ve bu bedel üzerinden öncelikle satın alma usulüne göre kamulaştırma işlemi gerçekleştirir. Ayrıca Kamulaştırma Kanununun 29. maddesine göre; kamulaştırma için ödenmesi gereken tapu harçları ve

kamulaştırmanın gerektirdiği diğer giderler kamulaştırmayı yapan idarece ödenir.

Biz de bu yazımızda resmi daireler lehine yapılan kamulaştırma işlemlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar ile kamulaştırma bedelinin ilgisine ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtların damga vergisine tabi olup olmadığı hususunu vergi idaresinin görüşü ve kanuni düzenlemeler çerçevesinde açıklamaya çalışacağız.

2- KONU HAKKINDA YASAL DÜZENLEMELER ve VERGİ İDARESİNİN GÖRÜŞÜ

Resmi daireler lehine yapılan kamulaştırma işlemlerinde iki tür kâğıt düzenlenmektedir. Birincisi kamulaştırma işlemine ilişkin kâğıtlar, ikincisi ise kamulaştırma bedelinin ilgisine ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtlardır. Bu kâğıtların ikisi de 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun² 1. maddesinde tanımlanan kâğıt terimi kapsamındadır.

*Vergi Denetmeni

¹ 08/11/1983 tarih ve 18215 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 11/07/1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bilindiği üzere 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar damga vergisine tabidir. Kanunun 1. maddesinin ikinci fıkrasına göre bu Kanundaki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder. Yukarıda ifade ettiğimiz üzere resmi daireler lehine yapılan kamulaştırmalarda hem kamulaştırma işlemlerinde, hem de kamulaştırma bedelinin ödenmesi sırasında damga vergisinin konusuna giren ve yukarıda tanımlanan kâğıtlar düzenlenmektedir.

Peki, bu kâğıtlar damga vergisine tabi tutulacak mıdır? Hangi kâğıtların damga vergisine tabi olduğu hangi kâğıtların ise vergiden istisna olduğu Kanuna ekli (1) ve (2) sayılı cetvellerde tek tek belirtilmiştir. Buna göre Kanuna ekli (2) sayılı Cetvelin I/A-9.pozisyonunda, **“resmi daireler lehine yapılan kamulaştırmalarda düzenlenen kâğıtların”** istisna kapsamında olduğu belirtilmektedir.

Bu hüküm uyarınca resmi daireler lehine yapılan kamulaştırmalarda düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir. Ancak madde hükmünün lafzından sadece kamulaştırma işlemlerinde düzenlenen kâğıtların damga vergisinden istisna olduğu, bunun yanında kamulaştırma bedelinin ödenmesi sırasında düzenlenen belgelerin ise bu istisna kapsamında olmayacağı ve bedelin ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtlardan damga vergisi alınması gerekeceği gibi bir anlam

çıkarılabilir.

Aslında 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu tüümüyle incelendiğinde, kamulaştırma işleminin; hazırlık işlemleri, değer takdiri, kamulaştırma kararı, takdir olunan bedelin bankaya yatırılması ve ilgiliye tebliği, bedele ve karara itiraz halinde bunların sonuçlarını kapsayan bir bütün olduğunun anlaşıldığı, bu itibarla, kamulaştırma bedelinin ilgililere gerek itiraz edilmeyen hallerde banka vasıtasıyla derhal, gerekse itiraz sonucunda kesinleşecek karara göre daha sonra ödenmesini de kamulaştırma işlemlerinden saymak ve düzenlenecek makbuz ve sair kâğıtları da damga vergisi istisnasına giren kâğıtlar olarak kabul etmek gerekir.

Nitekim bu konuda bedelin ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtlardan damga vergisi alınması gerektiği yönünde bazı vergi idarelerinin mukteza vermesi üzerine konu hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı özetine aşağıda yer verdiğimiz özelgeyi³ vermiştir.

“Yazınız ekinde gönderilen İl Milli Eğitim Müdürlüğü’ne hitaben verilen tarih ve sayılı özelge ve eklerinin incelenmesinden, Genel Müdürlüğü adına kayıtlı 17.035 m_ taşınmazın mülkiyeti Maliye Hazinesi’ne, tahsisinin ise okul yapımı amacıyla adı geçen Müdürlüğe ait olmak üzere kamulaştırması esnasında Genel Müdürlüğü’ne ödenecek kamulaştırma bedelinin damga vergisi kesilip kesilmeyeceği hususunda görüş sorulması üzerine,’ye ait olan; iliniz Merkez İlçe Mahallesi pafta, ada no.lu taşınmazın ortaöğretim alanı olarak ayrılarak Milli Eğitim Ba-

³ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 11/11/2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.62/6226-9-55/106245sayılı özelgesi, Yaklaşım Dergisi, 2010/Kasım, Sayı:215

kanlığı'na tahsis işlemine esas olmak üzere ödenecek olan kamulaştırma bedelinden 5335 sayılı Kanun'un 32. maddesi gereğince Damga Vergisi kesilmemesi gerektiği şeklinde görüş verildiği anlaşılmakta olup, aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, bu Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olacağı, bu Kanun'daki kâğıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği; 3. maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişilerin ödeyeceği; Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun "IV- Makbuzlar ve diğer kâğıtlar" başlıklı bölümünün 1/a fıkrasında, "Resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havayelerine tediyasını temin eden kâğıtların binde 7,5 nispetinde damga vergisine tabi olacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tablonun "I-Resmi işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün A/9 fıkrasında, "Resmi

daireler lehine yapılan istimlaklerde düzenlenen kâğıtların damga vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmıştır.

Bu itibarla, resmi daireler lehine yapılan kamulaştırma işlemlerine ilişkin düzenlenen kâğıtların, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tablonun I/A-9 bölümü hükmü gereğince damga vergisinden istisna edilmesi, kamulaştırma bedelinin ilgisine ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtların ise 08.08.2000 tarihli ve 37201 sayılı tamim yazımızda yapılan açıklamalar çerçevesinde damga vergisi istisnasından yararlanması gerekmektedir."

Yukarıda özeti verilen özelgede belirtilen Maliye Bakanlığı'nın 08.08.2000 tarih ve 37201 sayılı tamim yazısında⁴ ise;

"kamulaştırma bedellerinin ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtların daha önce damga vergisine tabi tutulduğu, ancak bu konu ile ilgili olarak idari yargı mercilerince özellikle Danıştay'ca idare aleyhine alınan ve müstakar hale gelen kararalarda, resmi daireler lehine yapılan kamulaştırmalar sonucu ortaya çıkan kamulaştırma bedelleri ile acılan tezyidi bedel davaları sonucunda tespit edilen bedellerin hak sahiplerine ödenmesi sırasında damga vergisi kesintisi yapılmayacağına hükme bağlandığı belirtilerek, bundan böyle kamulaştırma ve tezyidi bedellerin ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtların da damga vergisine tabi tutulmamasının Bakanlıkça uygun görüldüğü" belirtilmiştir.

Yukarıda verilen özelgeden de anlaşılacağı üzere vergi idaresinin konu hakkındaki görüşü gerek kamulaştırma işlemine ilişkin düzenlenen kâğıtların, gerekse kamulaştırma bedelinin öden-

⁴ Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.G_B.4.01.16.02/ sayılı özelgesi, Erişim: <http://www.adanavdb.gov.tr/muktezalar2009/dv/Yurtbinasi.pdf>, 02/11/2010

mesi sırasında düzenlenen kâğıtların damga vergisinden istisna olduğunu ve bu kâğıtlardan damga vergisi aranılmaması gerektiği yönündedir. Yine vergi idaresinin aynı yönde vermiş olduğu çok sayıda özelge⁵ mevcuttur.

3- SONUÇ

Bu yazımızda resmi daireler lehine yapılan kamulaştırma işlemlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar ile kamulaştırma bedelinin ilgisine ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtların damga vergisine tabi olup olmadığı hususunu vergi idaresinin görüşü ve kanuni düzenlemeler çerçevesinde açıklamaya çalıştık.

Özetle gerek Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tablonun "I-Resmi işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün A/9 fıkrasında, "Resmi daireler lehine yapılan istimlaklerde düzenlenen kâğıtların damga vergisinden istisna edileceği" hükmü, gerek Vergi İdaresinin konuya ilişkin mükellef bazında vermiş olduğu özelgeler ve gerekse yargı kararları dikkate alındığında hem kamulaştırma işlemlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar, hem de kamulaştırma bedelinin ilgisine ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisnadır.

⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 24/10/2008 tarih ve B.07.0.GİB.0.02.62/6226-9-51 sayılı özelgesi, Yaklaşım Dergisi, 2009/Nisan, Sayı:196 , İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22/10/2009 tarih ve DMG:031-1435/2633 sayılı özelgesi.